



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Recurso nº. : 153.490
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999 a 2002
Recorrente : SANTO ROQUE BERNARDI
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS
Sessão de : 08 de novembro de 2007
Acórdão nº. : 104-22.821

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL - Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

CRÉDITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS - CRÉDITOS IGUAIS OU INFERIORES A R\$ 12.000,00 - LIMITE ANUAL DE R\$ 80.000,00 - DESCONSIDERAÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para efeito de determinação dos valores dos rendimentos omitidos, os créditos serão analisados individualmente, observando que não serão considerados, no caso de pessoa física, os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física, e os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

TRIBUTO NÃO RECOLHIDO - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA EXIGIDA JUNTAMENTE COM O TRIBUTO - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto sujeita o contribuinte aos encargos legais correspondentes. Tendo o sujeito passivo apresentado declaração de rendimentos inexata, válida a aplicação da penalidade prevista no inciso I, do art. 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, uma vez que a responsabilidade por

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável.

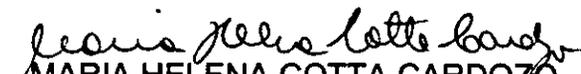
INCONSTITUCIONALIDADE - O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC nº. 2).

ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS MORATÓRIOS - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº. 4).

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SANTO ROQUE BERNARDI.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir as bases de cálculo aos valores de R\$ 12.244,86 e R\$ 15.360,99, nos anos-calendário de 1999 e 2001, respectivamente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 DEZ 2007

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros HELOÍSA GUARITA SOUZA, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, ANTONIO LOPO MARTINEZ, RENATO COELHO BORELLI (Suplente convocado) e LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES (Suplente convocada). Ausentes justificadamente os Conselheiros GUSTAVO LIAN HADDAD e REMIS ALMEIDA ESTOL. 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

Recurso nº. : 153.490
Recorrente : SANTO ROQUE BERNARDI

RELATÓRIO

SANTO ROQUE BERNARDI, contribuinte inscrito no CPF/MF 125.886.870-91, com domicílio fiscal na cidade de Santa Maria, Estado do Rio Grande do Sul, à Rua dos Andradas, nº. 1.645 - Bairro Centro, jurisdicionado a DRF em Santa Maria - RS, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 475/482, prolatada pela Segunda Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria - RS, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 486/489.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 01/08/03, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 04/06), com ciência por AR, em 26/08/03, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 286.973,39 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda relativo aos exercícios de 1999 a 2002, correspondente, respectivamente, aos anos-calendário de 1998 a 2001.

Da ação fiscal resultou a constatação de omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme relatório anexo. Infração capitulada no artigo 42, da Lei nº. 9.430/96; artigo 4º da Lei nº. 9.481, de 1997 e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário esclarece, ainda, através do Relatório de Fiscalização de fls. 07/11, entre outros, os seguintes aspectos:

- que de posse dos extratos bancários apresentados efetuou-se o levantamento da movimentação financeira, chegando-se aos montantes de depósito/créditos sujeitos a comprovação da origem;

- que o contribuinte tomou a ciência do Termo de Intimação Fiscal para comprovação da origem dos valores creditados/depositados em suas contas bancárias, no período de 1998 a 2001, em 31/03/03, conforme Aviso de Recebimento dos Correios - AR;

- que os documentos apresentados para comprovação dos depósitos/créditos constantes de suas contas bancárias encontram-se nas folhas 263 a 380, sendo que conforme folha 263, o contribuinte informou que em virtude do período requisitado ser compreendido entre 1998 a 2001, houve grande dificuldade na localização dos documentos, motivo pelo qual restaram valores em aberto. Esclareceu também, que muitos valores depositados em conta corrente referem-se a empréstimos cedidos por familiares, sendo de difícil comprovação e, além disso, houveram muitos valores depositados para complementação de saldo, oriundos de contas do próprio contribuinte;

- que com a inclusão dos rendimentos omitidos, nos anos-calendário de 1988, 1999 e 2001, foram concedidas deduções nos valores de R\$ 2.808,72, R\$ 3.600,00 e R\$ 5.600,00 respectivamente, referentes à diferença do desconto simplificado (20% sobre o rendimento tributável, limitado a R\$ 8.000,00).

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 24/09/03, a sua peça impugnatória de fls. 402/407, solicitando que seja acolhida à impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

- que os valores percebidos foram todos declarados corretamente, não sendo o depósito bancário, prova suficiente para comprovação de renda, sob a alegação de ser sinal exterior de riqueza;

- que o contribuinte é profissional liberal, inscrito nos quadros da OAB/RS sob o nº. 11.427, militante no direito trabalhista, tendo sempre atuado com ética e ilibada conduta, cumprindo sempre com as suas obrigações de cidadão, tendo sempre atendido as solicitações desta Receita Federal;

- que ocorre que, em razão da área de atuação do contribuinte, freqüentemente o mesmo deposita importâncias que não são suas em sua conta bancária, importâncias estas oriundas do saque de alvarás e acordos judiciais que são, freqüentemente, adimplidos através do pagamento parcelado;

- que se deve destacar muitas vezes os pagamentos são feitos por meio de cheques, que por conveniência e praticidade do contribuinte, são depositados em sua conta, para posteriormente serem alcançados ao cliente;

- que em diversos casos, o valor sacado mediante alvará excedia um pouco o constante do mesmo, em razão dos rendimentos das contas;

- que noutros casos, o valor constante no alvará não corresponde ao efetivamente sacado, em razão de taxas e impostos sobre movimentações financeiras que absorvem parte deste valor, havendo, por este motivo, desigualdade entre o valor do alvará e o depositado posteriormente na conta;

- que, além disso, com freqüência, o contribuinte depositava quantias pertencentes a vários clientes de uma só vez, e posteriormente alcançava a cada um o que lhe cabia por direito;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

- que, resta claro, portanto, que as datas de depósitos, saques, bem como valores não coincidirão, já que o contribuinte repassa ao cliente somente os valores obtidos com a sua contenda judicial, contudo, quando realiza o depósito, o faz com quantias obtidas em diversas ações, de diversos clientes, bem como pelos demais motivos já expostos;

- que os juros devem ser fixados na forma constitucionalmente prevista, à luz do que estabelece o artigo 192, § 3º, da Constituição Federal, cujo texto limita os juros reais em 12% ao ano.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Santa Maria - RS, concluíram pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção, em parte, do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que no que diz respeito aos depósitos bancários a lei estabeleceu uma presunção de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento;

- que as presunções legais, também chamadas presunções jurídicas, dividem-se em absolutas (*juris et jure*) e relativas (*juris tantum*). Denomina-se presunção *juris et jure* aquela que, por expressa determinação de lei, não admite prova em contrário nem impugnação; diz-se que a presunção é *juris tantum* quando a norma legal é formulada de tal maneira que a verdade enunciada pode ser elidida pela prova de sua irrealidade;

- que se conclui, por conseguinte, que a presunção legal de renda, caracterizada por depósitos bancários, é do tipo *juris tantum* (relativa). Caberia, portanto, ao

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

contribuinte apresentar justificativas válidas para os ingressos ocorridos em suas contas-correntes;

- que é a própria lei definindo que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de receita ou de rendimentos. Portanto, não são meros indícios de omissão, razão por que não há que estabelecer o nexos causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita;

- que a presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de presunção relativa passível de prova em contrário;

- que é função do fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos/informações/esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte;

- que não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância da legislação;

- que, no caso presente, em virtude da atividade exercida pelo impugnante, é de se aceitar como comprovados os depósitos que não sejam realizados nas datas constantes nos documentos que comprovam serem oriundos de acordo judiciais ou alvarás

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

que liberam o numerário, mas em data posterior, próxima da data constante do documento, como também se deve aceitar que o valor constante desses documentos seja ligeiramente menor que o valor depositado, em virtude de ter sido o depósito realizado em data posterior à data do documento que lhe deu origem e estar prevista a correção monetária do valor depositado;

- que, assim, verifica-se que do valor considerado não comprovado devem ser excluídas da base de cálculo as importâncias de R\$ 8.216,00, referente ao ano de 1998, R\$ 26.184,91, referente ao ano de 1999, R\$ 7.631,91, referente ao ano de 2000 e R\$ 15.360,99 referente ao ano de 2001, que representam os depósitos cuja origem do numerário foi comprovada pelo impugnante, restando como não comprovados os depósitos nos valores de R\$ 109.681,49, referente ao ano de 1998, R\$ 75.667,82, referente ao ano de 1999, R\$ 176.021,75, referente ao ano de 2000 e R\$ 62.226,54, referente ao ano de 2001;

- que as normas reguladoras dos juros de mora para o caso vertente estão disciplinadas no artigo 61, § 3º, da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme descrito à fl. 28, que determinam a aplicação do percentual equivalente à taxa SELIC, acumulada mensalmente, para os fatos geradores a partir de 1º de janeiro de 1997.

As ementas que consubstanciam a decisão dos Membros da Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Santa Maria - RS, são as seguintes:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Configura presunção de omissão de rendimentos a existência de depósitos bancários cuja origem não for comprovada pelo contribuinte.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. Os juros de mora podem ser exigidos com base na taxa Selic, por estarem de acordo com a determinação legal.

Lançamento Procedente em Parte."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 03/07/06, conforme Termo constante às fls. 483/485, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (28/07/06), o recurso voluntário de fls. 486/489, instruído pelos documentos de fls. 490, no qual demonstra irrisignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Neste julgamento a discussão se prende tão-somente a matéria de mérito, ou seja, omissão de rendimentos proveniente de depósitos bancários já na vigência do artigo 42, da Lei 9.430, de 1996.

No mérito, através de sua peça recursal, o suplicante solicita o provimento ao seu recurso alegando, em síntese, a falta de previsão legal para embasar lançamentos tendo por base tributável depósitos bancários, já que no seu entender a movimentação financeira somente pode ser utilizada para o cômputo da base de cálculo do IR quando aliada a sinais exteriores de riqueza, e no caso em questão, pela inexistência de indícios de acréscimo patrimonial, já que os recursos depositados em suas contas bancárias pertencem a terceiros, o fisco não poderia ter utilizado a movimentação financeira como meio de arbitramento do imposto, por total inexistência do respectivo fato imponible.

Ao contrário do pretendido pela defesa, o legislador federal pela redação do inciso XXI, do artigo 88, da Lei nº. 9.430, de 1996, excluiu expressamente da ordem jurídica o § 5º do artigo 6º, da Lei nº. 8.021, de 1990, até porque o artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, não deu nova redação ao referido parágrafo, bem como soterrou de vez o malfadado artigo 9º do Decreto-lei nº 2.471, de 1988. Desta forma, a partir dos fatos geradores de 01/01/97, quando se tratar de lançamentos tendo por base valores constantes em extratos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

bancários, não há como se falar em Lei nº. 8.021, de 1990, ou Decreto-lei nº 2.471, de 1988, já que os mesmos não produzem mais seus efeitos legais.

É notório, que no passado os lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em cheques emitidos, depósitos bancários e/ou de extratos bancários, sempre tiveram sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário. Para por um fim nestas discussões o legislador introduziu o artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, caracterizando como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto à instituição financeira, em relação as quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, estipulando limites de valores para a sua aplicação, ou seja, estipulou que não devem ser considerados créditos de valor individual igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.

Apesar das restrições, no passado, com relação aos lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em depósitos bancários (extratos bancários), como já exposto no item inicial deste voto, não posso deixar de concordar com a decisão singular, que a partir do ano de 1997, com o advento da Lei n. 9.430, de 1996, existe o permissivo legal para tributação de depósitos bancários não justificados como se "omissão de rendimentos" fossem. Como se vê, a lei instituiu uma presunção legal de omissão de rendimentos.

É conclusivo, que a razão está com a decisão de Primeira Instância, já que no nosso sistema tributário tem o princípio da legalidade como elemento fundamental para que flore o fato gerador de uma obrigação tributária, ou seja, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Seria por demais mencionar, que a Lei Complementar não pode ser conflitada ou contraditada por legislação ordinária. E que, ante o princípio da reserva legal

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

(CTN, art. 97), e o pressuposto da estrita legalidade, insito em qualquer processo de determinação e exigência de crédito tributário em favor da Fazenda Nacional, insustentável o procedimento administrativo que, ao arrepio do objetivo, finalidade e alcance de dispositivo legal, imponha ou venha impor exação.

Assim, o fornecimento e manutenção da segurança jurídica pelo Estado de Direito no campo dos tributos assume posição fundamental, razão pela qual o princípio da Legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei, de modo que para efeitos de criação ou majoração de tributo é indispensável que a lei tributária exista e encerre todos os elementos da obrigação tributária.

À Administração Tributária está reservado pela lei o direito de questionar a matéria, mediante processo regular, mas sem sobra de dúvida deve se atrelar à lei existente.

Com efeito, a convergência do fato imponível à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Como a obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação, desde que a obrigação tributária esteja prevista em lei. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

Neste aspecto, apesar das intermináveis discussões, não pode prosperar os argumentos do recorrente, já que o ônus da prova em contrário é da defesa, sendo a legislação de regência cristalina, conforme o transcrito abaixo:

Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

"Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.".

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

Lei nº. 9.481, de 13 de agosto de 1997:

“Art. 4º Os valores a que se refere o inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a ser R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente.”

Lei nº. 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

“Art. 58. O art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 5º e 6º:

“Art. 42. (...).

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.”

Instrução Normativa SRF nº. 246, 20 de novembro de 2002:

Dispõe sobre a tributação dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira em relação aos quais o contribuinte pessoa física, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos.

Art. 1º Considera-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, cuja origem dos recursos o contribuinte, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea.

§ 1º Quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 2º Caracterizada a omissão de rendimentos decorrente de créditos em conta de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos dos titulares tenha sido apresentada em separado, o valor dos rendimentos é imputado a cada titular mediante divisão do total dos rendimentos pela quantidade de titulares.

Art. 2º Os rendimentos omitidos serão considerados recebidos no mês em que for efetuado o crédito pela instituição financeira.

Art. 3º Para efeito de determinação dos rendimentos omitidos, os créditos serão analisados individualizadamente.

§ 1º Para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o somatório desses créditos não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), dentro do ano-calendário.

§ 2º Os créditos decorrentes de transferência entre contas de mesmo titular não serão considerados para efeito de determinação dos rendimentos omitidos.”

Da interpretação dos dispositivos legais acima transcritos podemos afirmar que para a determinação da omissão de rendimentos na pessoa física, a fiscalização deverá proceder a uma análise preliminar dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, onde devem ser observados os seguintes critérios/formalidades:

I - não serão considerados os créditos em conta de depósito ou investimento decorrentes de transferências de outras contas de titularidade da própria pessoa física sob fiscalização;

II - os créditos serão analisados individualizadamente, ou seja, a análise dos créditos deverá ser procedida de forma individual (um por um);

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

III - nesta análise não serão considerados os créditos de valor igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais (com a exclusão das transferências entre contas do mesmo titular);

IV - todos os créditos de valor superior a doze mil reais integrarão a análise individual, exceto os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física fiscalizada;

V - no caso de contas em conjunto cuja declaração de rendimentos tenham sido apresentadas em separado, os lançamentos de constituição de créditos tributários efetuados a partir da entrada em vigor da Lei nº 10.637, de 2002, ou seja, a partir 31/12/02, deverão obedecer ao critério de divisão do total da omissão de rendimentos apurada pela quantidade de titulares, sendo que todos os titulares deverão ser intimados para prestarem esclarecimentos;

VI - quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento;

VII - os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, serão apurados no mês em que forem recebidos e estarão sujeitos, com multa de ofício, na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época.

Pode-se concluir, ainda, que:

I - na pessoa jurídica os créditos serão analisados de forma individual, com exclusão apenas dos valores relativos a transferências entre as suas próprias contas

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

bancárias, não sendo aplicável o limite individual de crédito igual ou inferior a doze mil reais e oitenta mil reais no ano-calendário;

II - caracteriza omissão de receita ou rendimento, desde que obedecidos os critérios acima relacionados, todos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações, desde que regularmente intimada a prestar esclarecimentos e comprovações;

III - na pessoa física a única hipótese de anistia de valores é a existência de créditos não comprovados que individualmente não sejam superiores a doze mil reais, limitado ao somatório, dentro do ano-calendário, a oitenta mil reais;

IV - na hipótese de créditos que individualmente superem o limite de doze mil reais, sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

V - na hipótese de créditos não comprovados que individualmente não superem o limite de doze mil reais, entretanto, estes créditos superam, dentro do ano-calendário, o limite de oitenta mil reais, todos os créditos sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

VI - os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específica previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos;

VII - para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório desses créditos não comprovados não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00, dentro do ano-calendário.

Como se vê, nos dispositivos legais retromencionados, o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos. Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização legal para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte. É evidente que nestes casos existe a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

Faz-se necessário mencionar, que a presunção criada pela Lei nº 9.430, de 1996, é uma presunção relativa passível de prova em contrário, ou seja, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições bancárias. A simples prova em contrário, ônus que cabe ao contribuinte, faz desaparecer a presunção de omissão de rendimentos. Por outro lado, a falta de justificação faz nascer à obrigação do contribuinte para com a Fazenda Nacional de pagar o tributo com os devidos acréscimos previstos na legislação de regência, já que a principal obrigação em matéria tributária é o recolhimento do valor correspondente ao tributo na data apazada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações de juros e multa que se convertem também em obrigação principal.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

Assim, desde que o procedimento fiscal esteja lastreado nas condições imposta pelo permissivo legal, entendo que seja do recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente, ou seja, de provar que há depósitos, devidamente especificados, que representam aquisição de disponibilidade financeira não tributável o que já foi tributado. Desta forma, para que se proceda à exclusão da base de cálculo de algum valor considerado, indevidamente, pela fiscalização, se faz necessário que o contribuinte apresente elemento probatório que seja hábil e idôneo.

É evidente, que depósitos bancários de origem não comprovada se traduzem em renda presumida, por presunção legal "juris tantum". Isto é, ante o fato material constatado, qual seja depósitos/créditos em conta bancária, sobre os quais o contribuinte, devidamente intimado, não apresentou comprovação de origem, a legislação ordinária autoriza a presunção de renda relativamente a tais valores (Lei nº 9.430/96, art. 42).

Indiscutivelmente, esta presunção em favor do fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos questionados.

Pelo exame dos autos verifica-se que o recorrente, embora intimado diversas vezes, a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, pouco esclareceu, ficando só na argumentação de que exerce a advocacia, profissão que tem, em muitos casos a obrigatoriedade do sigilo no que diz respeito a atividades, informações ou fatos referentes a seus clientes e que por este motivo e, somente por isso, não foram revelados os nomes de terceiros que teriam movimentado numerários nas contas correntes e/ou aplicações do impugnante.

Não há dúvidas, que a Lei nº. 9.430, de 1996, definiu, portanto, que os depósitos bancários, de origem não comprovada, efetuados a partir do ano-calendário de 1997, caracteriza omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, estando, por

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

consequente, sujeito à tributação pelo Imposto de Renda nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº. 7.713, de 1988.

Ora, no presente processo, a constituição do crédito tributário decorreu em face de a contribuinte não ter provado com documentação hábil ou idônea a origem dos recursos que dariam respaldo aos referidos depósitos/créditos, dando ensejo à omissão de receita ou rendimento (Lei nº. 9.430/1996, art. 42) e, refletindo, conseqüentemente, na lavratura do instrumento de autuação em causa.

Ademais, à luz da Lei nº. 9.430, de 1996, cabe a suplicante, demonstrar o nexo causal entre os depósitos existentes e o benefício que tais créditos tenham lhe trazido, pois somente ele pode discriminar que recursos já foram tributados e quais se derivam de meras transferências entre contas. Em outras palavras, como destacado nas citadas leis, cabe a ele comprovar a origem de tais depósitos bancários de forma tão substancial quanto o é a presunção legal autorizadora do lançamento.

Além do mais, é cristalino na legislação de regência (§ 3º do art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996), a necessidade de identificação individualizada dos depósitos, sendo necessário coincidir valor, data e até mesmo depositante, com os respectivos documentos probantes, não podendo ser tratadas de forma genérica e nem por médias.

A legislação é bastante clara, quando determina que a pessoa física está obrigada a guardar os documentos das operações ocorridas ao logo do ano-calendário, até que se expire o direito de a Fazenda Nacional realizar ações fiscais relativas ao período, ou seja, até que ocorra a decadência do direito de lançar, significando com isto dizer que o contribuinte tem que ter um mínimo de controle de suas transações, para possíveis futuras solicitações de comprovação, ainda mais em se tratando de depósitos de quantias vultosas.

Nos autos ficou evidenciado, através de indícios e provas, que o suplicante recebeu os valores questionados neste auto de infração. Sendo, que, neste caso, está clara

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

a existência de indícios de omissão de rendimentos, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que o recorrente possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competirá ao suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

A presunção legal *juris tantum* inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não comprovado (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimento (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

Não tenho dúvidas, que o efeito da presunção "juris tantum" é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo, se o quisesse, apresentar provas de origem de tais rendimentos presumidos. Oportunidade que lhe foi proporcionada tanto durante o procedimento administrativo, através de intimação, como na impugnação, quer na fase ora recursal. Nada foi acostado que afastasse a presunção legal autorizada.

É cristalino a redação da legislação pertinente ao assunto, ou seja, é transparente que o artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, definiu que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, razão pela qual não há que se estabelecer o nexos causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita, ou mesmo restringir a hipótese fática à ocorrência de variação patrimonial ou a indícios de sinais exteriores de riqueza, como previa a Lei nº. 8.021, de 1990.

Não tenho dúvidas, que a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

Como também é de se observar que no âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

Não se pode esquecer que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo de rigor, portanto, o uso subsidiário do Código de Processo Civil que dispõe:

“Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como dominante jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é clara a respeito do ônus da prova. Pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação, como a própria racionalidade. Assim, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Faz-se necessário consignar, que o interessada foi devidamente intimado a comprovar mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados / creditados em sua conta corrente, o que não o fez, permitindo, assim, ao Fisco, lançar o crédito tributário aqui discutido, valendo-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos.

Nesse sentido, compete ao interessado não só alegar, mas também provar, por meio de documentos, hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, que tais valores não são provenientes de rendimentos omitidos. Portanto, sem respaldo as

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

alegações do autuado que devidamente intimado a comprovar a origem dos depósitos listados no anexo à intimação não produziu provas no sentido de elidi-la.

Como se vê, teve o suplicante, seja na fase fiscalizatória, fase impugnatória ou na fase recursal, oportunidade de exhibir documentos que comprovem as alegações apresentadas. Ao se recusar ou se omitir à produção dessa prova, em qualquer fase do processo, a presunção "juris tantum" acima referida, necessariamente, transmuda-se em presunção "jure et de jure", suficiente, portanto, para o embasamento legal da tributação, eis que plenamente configurado o fato gerador.

Em resumo, na hipótese em litígio, a Fazenda Pública tem a possibilidade de exigir o imposto de renda com base na presunção legal e a prova para infirmar tal presunção há de ser produzida pelo contribuinte que é a pessoa interessada para tanto.

Caberia, sim, ao suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas, e não, simplesmente, ficar argumentando que a prova é do fisco para não cooperar no ato de fiscalização, sem a demonstração do vínculo existente, num universo de contradições, para pretender derrubar a presunção legal apresentada pelo fisco, já que o dever da guarda dos contratos e documentário das operações, juntamente com a informação dos valores pagos/recebidos é do próprio suplicante, não há como transferir para a autoridade lançadora tal ônus.

Por fim, é de se observar, que é inegável que o advogado está obrigado ao sigilo profissional, todavia, não é o caso dos autos. No presente, o contribuinte intimado, como pessoa física, a prestar informações sobre os seus depósitos bancários e a origem dos mesmos. Desta forma, se fosse o caso, não poderia ser entendido como quebra de sigilo profissional.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

Neste processo, em especial, se faz necessário ressaltar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Não tenho dúvidas, que quando se trata de questões preliminares, tais como: nulidade do lançamento, decadência, erro na identificação do sujeito passivo, intempestividade da petição, erro na base de cálculo, aplicação de multa, etc, são passíveis de serem levantadas e apreciadas pela autoridade julgadora independentemente de argumentação das partes litigantes.

Faz se necessário esclarecer, que o julgador independe de provocação da parte para examinar a regularidade processual e questões de ordem pública aí compreendido o princípio da estrita legalidade que deve nortear a constituição do crédito tributário.

Assim sendo, neste processo, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere ao limite anual tributável, decorrente do inciso II do § 3º art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de determinação do valor dos rendimentos omitidos. Ou seja, que apuração não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório desses créditos não comprovados não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00, dentro do ano-calendário, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Desta forma, por envolver uma questão de legalidade do lançamento, se verifica na análise da matéria, principalmente, da decisão de primeira instância, que os valores anuais considerados como não comprovados são os seguintes: R\$ 109.681,49,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

referente ao ano de 1998; R\$ 75.667,82, referente ao ano de 1999; R\$ 176.021,75, referente ao ano de 2000 e R\$ 62.226,54, referente ao ano de 2001.

Assim, resta claro nos autos, que os valores dos depósitos relativo aos anos-calendário de 1999 e 2001 (R\$75.667,82 e R\$ 62.226,54) estão abaixo do limite anual de R\$ 80.000,00, entretanto, se faz necessário verificar se nestes valores existem depósitos/créditos com valores individuais superiores a R\$ 12.000,00. Analisando os demonstrativos de fls. 12/23, constata-se que o depósito efetuado em 24/05/99 na CEF no valor de R\$ 12.244,86 (fls. 16) e o depósito realizado em 20/03/01 no Banco do Brasil no valor de R\$ 15.360,99 (fls. 19) estão acima do limite individual estabelecido pela legislação de regência da matéria.

Por outro lado, é de se observar que a presunção legal autorizada no artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, ou seja, de que os depósitos/créditos bancários de origem não comprovada são omissão de rendimentos, encontra limite no inciso II do § 3º do mesmo artigo que diz:

“§ 3º - Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualmente, observado que não serão considerados:

(...).

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).”

Como se vê, da análise da legislação de regência, que o limite de R\$ 80.000,00 só faz sentido se for no momento do lançamento e não no momento da intimação, já que se no momento da intimação se a soma for inferior a R\$ 80.000,00 o contribuinte nem será intimado para a devida comprovação.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

Em outras palavras, a Lei nº. 9.430, de 1996, não autoriza o lançamento com base em depósitos bancários, não comprovados, os que não alcancem os valores limites de individual de R\$ 12.000,00 e anual de R\$ 80.000,00, nela mesmo estipulados.

Isso significa dizer que, sendo os depósitos não comprovados inferiores aos limites estabelecidos, desaparece a presunção de que os depósitos seriam omissão de rendimentos e, conseqüentemente, o lançamento não pode ter como fundamentação legal o art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, não significando que, em constatado a fiscalização depósitos incomprovados menores que os referidos limites, não possa fazer o lançamento com outra fundamentação, como por exemplo, através do levantamento de origens e aplicações "fluxo de caixa" pelo consumo comprovado.

Assim, devem ser excluídos da tributação os valores inferiores a R\$ 12.000,00 correspondentes aos anos-calendário de 1999 e 2001, já que a soma, nestes períodos, não atingem o limite legal imposto pela legislação de regência. Ou seja, os valores a serem tributados nestes anos-calendário devem ser reduzidos para R\$ 12.244,86 e R\$ 15.360,99, correspondentes, respectivamente, aos anos de 1999 e 2001.

Cabe, ainda, tecer alguns comentários sobre a aplicação da penalidade e dos acréscimos legais.

Entende-se como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto nº. 70.235/72. Em sintonia com o disposto no artigo 138,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

parágrafo único do CTN, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do CTN, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235/72.

O entendimento aqui esposado é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

“O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;
2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;
- 3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

...

À representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões."

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em "Processo Administrativo Tributário", 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

"Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação. ...

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal ..."

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. Assim, a falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais.

Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no inciso I, do artigo 4º da Lei nº 8.218/91, reduzida na forma prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96. Sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

Assim, a multa de 75% é devida, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF, não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF, que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei nº. 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Quarta Câmara, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através dos chamados controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da argüição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer a suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

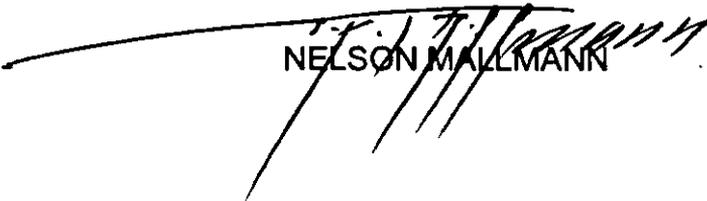
Processo nº. : 11060.001516/2003-34
Acórdão nº. : 104-22.821

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº. 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Para o caso dos autos (inconstitucionalidade e Taxa Selic) aplicam-se as Súmulas: "O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC nº. 2)" e "A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº. 4).".

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a tributação dos exercícios de 2000 e 2002, respectivamente, para R\$ 12.244,86 e R\$ 15.360,99.

Sala das Sessões - DF, em 08 de novembro de 2007


NELSON MALLMANN